

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR

LÍVIA PEREIRA SOUZA

**Certificação SAS70: Um Estudo De Caso Da Empresa X**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação - MBA em Auditoria Integral, Departamento de Ciências Contábeis, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Mayla Cristina Costa

CURITIBA  
2011

*Dedico este trabalho a Deus, pelo que em palavras não se pode mensurar; à minha família pelo apoio incondicional durante toda a jornada acadêmica, e a todos aqueles que torcem por mim.*

## **AGRADEÇO**

A Deus pela vida, bênçãos e proteção.

Orientadora professora Mayla Cristina Costa, que dedicou esforço e repartiu conosco seu conhecimento, transformando nosso ideal em realização.

Aos professores, que durante esses dois anos nos permitiram, um convívio fraternal e tornando assim nossa jornada de aprendizagem suave e prazerosa.

As bibliotecárias, que sempre atenciosas ajudaram-nos não apenas encontrando livros e sim adquirindo conhecimento.

Aos funcionários da Universidade pela contribuição do seu trabalho que nos deu condições funcionais.

Aos meus familiares que sempre estiveram prontos para nos ajudar e aconselhar em momentos mais turbulentos durante esse último ano de curso.

Aos amigos, pois sem eles para que fizéssemos rir em momentos de tristeza ou até mesmo momentos de felicidade seria um pouco mais difícil chegar ao final.

*O homem não teria alcançado o possível se,  
repetidas vezes, não tivesse tentado  
o impossível*

*Max Weber*

## Resumo

Devido a crise no cenário econômico que ocorreu na década de 90, ocorreu uma crise conhecida, como a crise da credibilidade que ficou presente no mercado de capitais e a desconfiança dos investidores cresciam de tal forma que as autoridades norte-americanas foram unânimes em aprovar a implementação de uma nova legislação: a Lei Sarbanes-Oxley.

O principal objetivo da Sarbanes-Oxley (SOX) é recuperar a credibilidade do mercado de capitais, evitando a incidência de novos erros, como os que contribuíram para a quebra de grandes empresas. Para isto, ela criou um novo ambiente de governança corporativa e gerou um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores para evitar fraudes.

Este estudo trata de uma pesquisa exploratória na empresa X que é uma prestadora de serviço, com o propósito de apresentar esta o conceito desta nova legislação, assunto ainda pouco discutido no Brasil, embora todas as empresas brasileiras com ações negociadas na bolsa norte-americanas já iniciaram o processo de adequação a esta lei.

A SOX é considerada uma das mais rigorosas regulamentações ao se tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgação, já aplicada pelas companhias abertas norte-americanas, expandindo-se ainda a todas as empresas estrangeiras com ações negociadas no mercado norte-americano.

Palavras-chave: Sarbanes-Oxley, Fraudes contábeis, Credibilidade.

## Índice de Figuras

Figura 03 – Matriz tridimensional do COSO.....	20
Figura 04 – Setor de atividade - KPMG.....	30
Figura 05 – Circunstâncias facilitadoras - KPMG.....	31
Figura 06 – Mecanismos de controles internos eficientes - KPMG.....	32
Figura 07 – Responsáveis de implementar controles antifraude - KPMG.....	32
Figura 08 – Empresas com certificação SOX- KPMG.....	33
Figura 09 – SOX como um mecanismo de redução de fraude - KPMG.....	33

## Sumário

<b>1 – INTRODUÇÃO</b>	<b>6</b>
1.1 – CONTEXTUALIZAÇÃO	7
<b>2 – PROBLEMAS E HIPÓTESES</b>	<b>8</b>
<b>2 – PROBLEMAS E HIPÓTESES</b>	<b>8</b>
<b>3 – OBJETIVOS</b>	<b>9</b>
3.1 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS	9
<b>4 – JUSTIFICATIVAS</b>	<b>10</b>
<b>5 – REVISÃO DA LITERATURA</b>	<b>11</b>
5.1 – LEI SARBANES-OXLEY E A CERTIFICAÇÃO SAS70	12
5.1.1 – <i>Lei Sarbanes-Oxley</i>	12
5.1.1.1 – <i>Comparativo: SOX versus Legislação brasileira</i>	14
5.1.1.2 – <i>Empresas Brasileiras e a SOX</i>	15
5.1.2 – <i>Certificação SAS70</i>	16
5.1.3 – <i>COSO</i>	20
5.1.3.1 – <i>A metodologia COSO aplicada à empresas</i>	22
5.2 – CONTROLES INTERNOS	23
5.2.1 – <i>As Características dos Controles</i>	24
5.2.2 – <i>Controle Internos e a SOX</i>	26
5.3 – FRAUDES	27
5.3.1 – <i>Fraudes Versus Controles Internos</i>	30
5.3.1.1 – <i>Mecanismos de controles internos eficientes</i>	31
5.3.1.2 – <i>Os responsáveis por implementar controles antifraudes na organização</i>	32
5.3.1.3 – <i>Empresas certificadas a Lei Sarbanes-Oxley (SOX)</i>	33
<b>6 – ANÁLISE MATRIZ DE CONTROLES</b>	<b>34</b>
6.1 – MATRIZ: CUSTOS	34
6.2 – MATRIZ: ATIVO FIXO	39
<b>7 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b>	<b>44</b>
<b>8 – CONCLUSÃO</b>	<b>47</b>
<b>9 – APÊNDICE</b>	<b>49</b>
<b>10 – REFERÊNCIAS</b>	<b>54</b>

## 1 – Introdução

Durante o período de 2001 e 2002 a credibilidade das informações financeiras publicadas passou por um forte período conturbado, gerando diversos escândalos contábeis envolvendo grandes companhias americanas ocasionando um descrédito dos investidores, assim eles perderam a confiança nas demonstrações contábeis e, portanto se tornassem ainda mais cautelosos na hora de realizar aplicações no mercado acionário. Devido a estes fatores surge nos Estados Unidos a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) em julho de 2002, com o objetivo de resgatar a confiança no mercado de capitais.

A SOX e as regras relacionadas emitidas pela Securities and Exchange Commission (SEC), instituição equivalente à brasileira Comissão de Valores Mobiliários (CVM) são leis e regulamentações complexas que geraram questionamentos e consternação na comunidade empresarial. Mas, por trás de todas as regras e regulamentações, a SOX é simplesmente uma forma encontrada pelo governo para estabelecer recursos legais nos preceitos básicos da boa governança corporativa e das práticas empresariais éticas.

Um dos destaques da SOX é a sua aplicabilidade às empresas estrangeiras que possuem valores mobiliários registrados na SEC. As empresas brasileiras que possuem programas de certificados de depósitos, admitidos à negociação nas bolsas de valores norte-americanas também estarão sujeitas à nova lei.

Diante do exposto, é clara a necessidade das empresas brasileiras se adequarem às exigências da SOX, ficando sujeitas a penalidades caso não se adéquem nos prazos determinados pela SEC.

A adequação a novos procedimentos, como exemplo os controles internos e a certificação executiva, representa para as empresas uma correção de curso essencial para as companhias de capital aberto, determinando processos cuja adoção deve ser considerada em primeiro lugar, além de despertar o senso empresarial através da concentração do foco na boa governança corporativa e na transparência das informações financeiras.

A SOX gera grande balanço nas grandes empresas americanas e estrangeiras que movimentam bilhões de dólares para que elas possam se



enquadrar às regras que visam à proteção dos acionistas minoritários do mercado de capitais.

Um dos grandes objetivos da SOX, que será descrito nesse trabalho, é contribuir para que as organizações desenvolvam controles internos eficazes para obtenção da confiabilidade dos investidores.

## **1.1 - Contextualização**

A certificação SAS70 é a seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley de 2002, e sua utilização é amplamente reconhecida e utilizada, pois representa as organizações de serviço, estas sendo como exemplo os centros de serviço compartilhados (CSC's) que atualmente é um ramo de atividade atraente das organizações brasileiras; isto deve-se principalmente ao novo estilo de economia global, ou seja, o crescimento de empresas no ramo de serviço é exponencial. Para estas organizações, controles internos adequados e que salvaguardem seus registros financeiros e contábeis, é um destino certo, além de garantir aos clientes que os processos sejam garantidos.

Portanto, os controles internos são fundamentais para realizar o relatório SAS70, estes controles devem estar adequados aos processos, riscos, e criticidade das operações da organização; assim os controles de tecnologia da informação estão diretamente relacionados aos controles de processos.

Este estudo de caso será realizado em uma empresa do setor de prestação de serviços, também conhecidos como CSC's, esta empresa denominada Empresa X, esta estabelecida na cidade de Curitiba, a qual atende diversas empresas, estas atuando em diversos segmentos industriais de grande porte, e entre a carteira de clientes há empresas de capital aberto, ou seja, empresas que negociam suas ações em diversas bolsas de valores no mundo, o que obriga a certificação SAS70 para a Empresa X e a SOX para seus clientes. O foco do trabalho será a análise do mapa de controles SAS70 da Empresa X nas áreas de custos e ativo fixo.

## 2 – Problemas e Hipóteses

A principal dificuldade que podem ser encontradas para a pesquisa, está relacionada ao referencial teórico, será a literatura brasileira em relação à Lei Sarbanes-Oxley (SOX) e a Certificação SAS70; está é uma dificuldade, devido à busca sobre o assunto ter foco para empresas que tem as ações negociadas nas bolsas de valores do mundo.

O estudo de caso pode ser dificultado, visto que as informações relacionadas, a controles internos, auditorias de SOX e de SAS70, são informações confidenciais, e até mesmo consideradas estratégicas; assim tornando o acesso as mesmas difícil.

Há garantia que os controles asseguram a confiabilidade dos dados da empresa?

Qual o foco da constituição da matriz de controle SAS70?

Quais as principais dificuldades de ter uma certificação SAS70?

Existe a possibilidade da certificação SAS70 impedir ou reduzir os casos de fraudes?

### **3 – Objetivos**

Diante do exposto, o objetivo geral para atender o tema proposto é avaliar as problemáticas e benefícios da matriz de controles SAS70 da Empresa X para a área de custos e ativo fixo.

#### **3.1 – Objetivos Específicos**

Para atender o objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos.

1. Avaliar a matriz de controles SAS70 da empresa X para a área de custos e ativo fixo com relação a sua eficácia e eficiência.
2. Identificar os benefícios da Certificação SAS70 na organização;
3. Avaliar a relação do número de fraudes com a certificação SAS70.

#### **4 – Justificativas**

Este estudo de caso apresentará a importância de avaliar as problemáticas e benefícios da matriz de controles SA70 para a área de custos e ativo fixo da empresa X. Além disso, analisar os conceitos teóricos de controles internos e certificação SAS70.

Um ponto forte da justificativa do presente estudo de caso é a oportunidade para a realização deste. A certificação SAS70 é uma lei importante para as empresas de capital aberto, pois com sua implantação a transparência dos relatórios é de fundamental importância para os investidores, garantindo qualidade e segurança em suas decisões sobre qual empresa investir, através de melhorias nas demonstrações dos relatórios financeiros. E os controles internos contribuem para a garantia dos processos realizados por uma organização, além de salvaguardar auditorias de processos finais, também promovem o conhecimento e entendimento dos processos e de riscos para os colaboradores da organização. Portanto a certificação de qualidade, esta sendo o foco do trabalho, é consequência de um processo amplo e adequado de desenho e implantação dos controles. No qual este será relacionado com as fraudes financeiras, as quais estão sendo foco das organizações, visto que os números de casos de fraudes estão em crescente desenvolvimento, à relação da segurança que os controles internos e a certificação SAS70 permitem a avaliação se esta ferramenta pode minimizar os casos de fraude e até mesmo erros.

## 5 – Revisão da Literatura

Após a expansão e crescente globalização vive-se a era da liberalização dos mercados, o que influencia diretamente o desenvolvimento das organizações. Segundo Kotler (1999):

*As empresas nem sempre percebem que seus mercados estão sempre mudando. O livro Migração do valor registra como as exigências do cliente e as forças competitivas mudam significativamente, a cada período de poucos anos, (...). A estratégia vitoriosa do ano anterior pode ser hoje o caminho mais certo para o fracasso. Como alguém observou, há dois tipos de empresas: aquelas que mudam e aquelas que desaparecem. (KOTLER, 1999, p. 15)*

Mudanças implicam revisão dos processos, pois do contrário a empresa está fadada à falência, de acordo com o exposto por Kotler (1999). Para tanto, tendo em mente a importância de se reavaliar a empresa como um todo, é que a auditoria de processos se apresenta como uma ferramenta propícia. Trata-se de uma modalidade ampla que examina todas as funções gerenciais e áreas da empresa, possibilitando o crescimento desta, pois, como afirma Kwasnicka (1995, p. 256), "(...) uma empresa que não tem preocupação em crescer de uma forma ou de outra tende a desaparecer".

A auditoria é o mecanismo pelo qual a existência de controles internos são verificados e avaliados, à medida que são instrumentos que desempenham funções de maior relevância no mundo dos negócios; são necessidades impostas àqueles que buscam a eficiência e a eficácia organizacional.

Além disso, de acordo com Aurélio da Silva (2005, p. 74), a aplicação da administração se dá por meio de, ao que ele denomina 'caixa de ferramentas', que funcionam criando processos de suporte ao desenvolvimento da reflexão por parte da alta gerência quanto à tomada de decisão; como exemplo o autor cita o diagnóstico organizacional.

Nesta perspectiva, a presente contextualização discutirá os princípios de administração aplicados aos processos das principais áreas funcionais da empresa (função de produção, de finanças, de marketing e de recursos humanos), enfatizando os controles internos adotados. Busca-se, desta forma, uma maior relevância da presente contextualização acadêmica quanto à realidade organizacional.

## **5.1 – Lei Sarbanes-Oxley e a Certificação SAS70**

A certificação SAS70 é a seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley de 2002, e sua utilização são amplamente reconhecidas e utilizadas, pois representam as organizações de serviço, estas sendo como exemplo os centros de serviço compartilhados (CSC's).

A SOX é uma lei americana criada em 30 de julho de 2002 por iniciativa do senador Paul Sarbanes (Democrata) e do deputado Michael Oxley (Republicano). Segundo a maioria dos analistas esta lei representa a maior reforma do mercado de capitais americano desde a introdução de sua regulamentação, logo após a crise financeira de 1929. A criação desta lei foi uma consequência das fraudes e escândalos contábeis que, na época, atingiram grandes corporações nos Estados Unidos (Enron, Arthur Andersen, WorldCom, Xerox etc...), e teve como intuito tentar evitar a fuga dos investidores causada pela insegurança e perda de confiança em relação as escriturações contábeis e aos princípios de governança nas empresas. A SOX se aplica a todas as empresas, sejam elas americanas ou estrangeiras, que tenham ações registradas na SEC (Securities and Exchange Commission, o equivalente americano da CVM brasileira). Isso inclui as empresas estrangeiras que possuem programas de ADRs (American Depositary Receipts), do nível 2 ou 3, nas bolsas de valores dos EUA.

### **5.1.1 – Lei Sarbanes-Oxley**

Em 2001, a empresa norte americana Enron, uma das maiores companhias de distribuição de energia do mundo, após escândalos financeiros provocados por manipulação de seus demonstrativos contábeis, foi levada a falência juntamente com a empresa de auditoria Arthur Andersen. Isso aconteceu porque neste período não havia exigência legal de presença de controles internos nas empresas norte-americanas, bem como não havia a figura da responsabilidade legal sobre os dirigentes pelas informações geradas. Nesta mesma época outras empresas faliram, o que levou o Governo dos Estados Unidos a regulamentar as normas contábeis existentes e torná-las

mais eficazes, surgindo assim a Lei Sarbanes-Oxley e, paralelamente, o Certificado SAS 70 (Statement on Auditing Standards No. 70).

A história da Enron trouxe a SOX à tona a fim de evitar fraudes nos demonstrativos financeiros, responsabilizando os dirigentes pelas informações das empresas através da lei. Contudo, recentemente, a quebra de bancos nos Estados Unidos foi motivada pelo fato da SOX não ser obrigatória para bancos ou parte deles, o que fez com que esses bancos acumulassem uma série de títulos inválidos que a “valor de livro” passaram a valer mais que os próprios bancos.

A SOX prevê a criação, nas empresas, de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis, definindo regras para a criação de comitês encarregados de supervisionar suas atividades e operações, formados em boa parte por membros independentes. Isso com o intuito explícito de evitar a ocorrência de fraudes e criar meios de identificá-las quando ocorrem, reduzindo os riscos nos negócios e garantindo a transparência na gestão.

A SOX torna os Diretores Executivos e Diretores Financeiros explicitamente responsáveis por estabelecer e monitorar a eficácia dos controles internos em relação aos relatórios financeiros e a divulgação de informações. As empresas de auditoria e os advogados contratados ganham maior independência, mas também aumenta muito o grau de responsabilidade sobre seus atos. Também aumenta muito a regulamentação sobre as modalidades de contratação de tais serviços (auditoria, legais etc...), sobre o relacionamento entre empresa e estes prestadores de serviços e sobre os limites de atuação (serviços que podem e não podem ser prestados) e a gestão de eventuais conflitos de interesses

O Certificado SAS 70 do AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), torna obrigatório a contratação de auditoria externa habilitada por órgãos norte-americanos, e tem por finalidade garantir os procedimentos de controle e gerenciamento das informações. O Certificado SAS 70 é aplicável a todas as empresas prestadoras de serviço que podem afetar as informações financeiras de seus clientes, sendo comumente utilizado em empresas de outsourcing e de tecnologia (IT). A SAS 70 tem como principal objetivo proporcionar um ambiente de segurança contra o risco de erros de lançamentos, o que geraria os chamados “Ativos podres”.

### 5.1.1.1 – Comparativo: SOX versus Legislação brasileira

De acordo com a pesquisa desenvolvida por Santos e Lemes, há uma divergência relevante entre a legislação brasileira e a Lei Sarbanes-Oxley, isso se deve principalmente a cultura contábil brasileira, a qual é considerada apenas a legislação do imposto de renda, ou seja, a lei que pode influenciar o fluxo de caixa da empresa, o que permite assim uma tradição de poucos controles e auditorias, é por esta razão a Lei Sarbanes-Oxley muda o contexto que as empresas estavam à costumada a desempenhar suas atividades.

Lei Sarbanes-Oxley	Brasil
<ul style="list-style-type: none"> <li>• O auditor independente não pode prestar serviço de consultoria à empresa que ele está auditando. (Seção 101)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As empresas de auditoria não podem prestar serviço de consultoria ou outros serviços que possam caracterizar a perda de sua objetividade e independência. (I.N. – CVM 308/99)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proíbe direta ou indiretamente, inclusive por intermédio de subsidiárias, a oferta, manutenção, ampliação ou renovação de empréstimos entre a empresa e quaisquer conselheiros ou diretores. (Seção 402)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não existe a proibição de empréstimos.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exige padrões de conduta e maior responsabilidade dos advogados. Qualquer irregularidade legal cometida pelos clientes o advogado deverá comunicar tal irregularidade ao Comitê de Auditoria. (Seção 307)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não existe obrigatoriedade deste relato.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os diretores executivos e os diretores financeiros devem emitir relatórios trimestrais contendo a certificação de que eles executaram a avaliação da eficácia dos controles. (Seção 302)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Trimestralmente, em conjunto com as demonstrações financeiras a companhia deve divulgar relatório preparado pela administração com a discussão e análise dos fatores que influenciaram preponderantemente o resultado, indicando os principais fatores de risco a que está sujeita a companhia, internos e externos. (Cartilha Governança Corporativa – CVM).</li> </ul>



<ul style="list-style-type: none"> <li>• Caso a empresa apresente erros nas demonstrativos contábeis e tenham que republicá-los gerando prejuízos para a empresa, o Diretor Financeiro e o Presidente terão que devolver qualquer bônus e até mesmo participação nos lucros que eles tenham recebido. (Seção 304).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não existe obrigatoriedade deste fato.</li> </ul>
---	--

Quadro I: SOX versus Lei Brasileiras – fonte: Santos e Lemes

### 5.1.1.2 – Empresas Brasileiras e a SOX

Todos as organizações brasileira que tem suas ações negociadas no mercado de capital americano, exemplo a bolsa de valores de nova York, tem que se adequar a lei SOX, esta adequação é um processo complexo do qual algumas empresas já fazem partes, estas sendo: Fibria, AmBev, Net, Petrobrás entre outras. Algumas empresas como Fibria e Pão-de-Açúcar criaram comitês de auditorias o que facilita e contribui para o processo implantação e de atualização da Lei Sarbanes-Oxley.

A Petrobrás foi uma das empresas que se adequou à Lei Sarbanes-Oxley. De acordo com COSTA (2003) em um trabalho realizado pelo mesmo a Petrobrás, para apresentar uma boa governança corporativa já havia realizado algumas modificações como exemplo: Código de Ética, restrições das atividades dos auditores externos e outros pontos. Dessa forma, para se adequar à regulamentação Sox a empresa realizou apenas algumas mudanças como a implantação do comitê de auditoria e para isto seguiu as seguintes regras: “os auditores externos devem se reportar diretamente ao comitê de auditoria; o comitê deve ser constituído por Conselheiros da Administração independentes; o comitê deve estabelecer procedimentos para recepção, retenção e tratamento de reclamações confidenciais ou anônimas recebidas de empregados da companhia, relativas a aspectos contábeis de auditoria; o comitê deve ter autoridade para prover assessoramento externo onde necessário”. Ainda de acordo com o trabalho de COSTA (2003) a empresa Net também realizou as mudanças necessárias para adequação à Lei Sox. Essas

mudanças ocorreram em algumas etapas. Na primeira etapa ocorreu a preparação do projeto, a definição de controle interno e a preparação das equipes de trabalho. Na segunda etapa ocorreu a preparação, documentação e avaliação dos controles. Já na terceira etapa foram realizados os testes e monitoramento dos controles, juntamente com a preparação e validação dos relatórios pelo Presidente e Diretores Financeiros.

De acordo com Santos (artigo) o objetivo dessa etapa foi identificar os pontos fracos e montar uma estrutura de monitoramento contínuo dos controles implementados. Devido ao processo de adaptação a nova lei, as empresas de auditoria e consultoria ampliaram seu mercado de atuação e desenvolveram um novo serviço, que foi denominado de “gap analysis”. Tal serviço é desenvolvido por uma equipe especializada em identificar se existem significativas diferenças entre o sistema de controle da empresa e o que está sendo exigido na lei. A empresa de auditoria Deloitte.

### **5.1.2 – Certificação SAS70**

A busca de investimentos ou a captação de recursos no mercado de capitais têm exigido que as instituições reporte a certas regras ou procedimentos considerados ideais, como a implementação da Lei Sarbanes-Oxley para obter crescimento econômico no contexto internacional, sendo a aplicação da SOX obrigatória para empresas que desejam negociar ações na bolsa de valores dos EUA.

A Lei Sarbanes-Oxley, criada pelos senadores americanos Paul Sarbanes e Michael Oxley e sancionada em 2002, é uma regulamentação que trata de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações; e tem como base princípios de Governança Corporativa e foca principalmente a responsabilidade penal da diretoria. Quanto à aplicabilidade, sua adequação é obrigatória por todas as empresas americanas de capital aberto e empresas estrangeiras com ações negociadas na Bolsa de Valores de Nova York.

A lei criou uma nova autoridade reguladora para o setor da contabilidade: o Conselho de Supervisão Contábil das Companhias Abertas

(Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB). Para evitar alguns conflitos de interesses, os auditores foram proibidos de fazer uma variedade de trabalhos não ligados a auditorias para os clientes. As empresas tiveram que estabelecer comitês de auditoria independentes, empréstimos das empresas para seus executivos foram proibidos, altos executivos tiveram que certificar as contas de suas empresas e informantes ganharam uma maior proteção ao emprego nos casos em que reportam suspeitas de atividades fraudulentas.

Estruturada em 11 títulos e 69 seções, a SOX busca reparar a perda da confiança pública nos líderes empresariais norte-americanos e enfatizar mais uma vez a importância dos padrões éticos na preparação de suas informações financeiras, com o objetivo de evitar o surgimento de novas fraudes nas empresas. Alguns dos títulos da SOX são abordados a seguir, com ênfase nas seções de maior relevância às empresas brasileira com ações negociadas no mercado norte-americano:

- a) Título I: Conselho de Supervisão Contábil das Companhias Abertas – Constitui-se de 9 seções que relatam sobre a formação do Comitê de Auditoria; seus deveres; o exame da qualidade; o controle e a independência dos padrões e das regras; o registro obrigatório com o conselho e as empresas de auditoria estrangeiras. A Lei determina que deverá ser constituído um Comitê de Auditoria ou órgão semelhante como o Conselho Fiscal, para fiscalizar a auditoria das companhias abertas, que estão submetidas às leis de segurança, protegendo dessa forma os interesses dos investidores e a precisão na preparação das informações contábeis das empresas.
- b) Título II: Independência do Auditor – Reúne 9 seções que determinam o comportamento do auditor. Neste título a SEC (Securities and Exchange Commission) institui regras que proíbem alguns serviços considerados fora do âmbito de prática dos auditores. Além disso, proíbe que os sócios de auditoria sejam recompensados por vender serviços que não são de auditoria e determina que os comitês pré-aprovem todos os serviços prestados pela empresa de auditoria. A SEC adotou novas regras para aprimorar a SOX e entre elas obriga o rodízio periódico dos sócios da empresa de auditoria, exige uma comunicação periódica entre o auditor e o Comitê de auditoria.

- c) Título III: Responsabilidade Corporativa – É composto de 8 seções, a seção 301 determina a criação do comitê de auditoria composto por membros independentes que deverão supervisionar os processo de elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações financeiras. A seção 302, de maior destaque deste título, também conhecida como “Certificações”, estabelece que o presidente e o diretor financeiro devem assumir pessoalmente a responsabilidade pela autenticidade das demonstrações financeiras. Além disso, são responsáveis pelo estabelecimento e manutenção do controle interno da empresa. O controle interno é um dos itens exigidos com bastante rigor pela legislação Sarbanes-Oxley. Ainda neste título encontra-se a seção 304, a qual determina que o Presidente e o Diretor Financeiro devem devolver à companhia valores recebidos como bônus, compensações, e ganho com a venda de valores mobiliários durante o período de 12 meses após a publicação dos relatórios financeiros, caso estes tenham que ser revistos devido a alguma conduta imprópria.
- d) Título IV: Divulgação de dados financeiros – Compreende 8 seções que destacam principalmente a evidenciação contábil e o controle interno. A seção 401 determina que cada relatório financeiro deve ser preparado de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e devem ser revisados de acordo com as normas da SEC. Ainda nesta seção fica estabelecido que a SEC deve avaliar cada relatório anual e trimestral identificando transações inaceitáveis. A seção 402 proíbe os empréstimos pessoais para os executivos, tanto presidentes como diretores. Este título estabelece um código de ética para administradores encarregados financeiros e determina que o comitê de auditoria apresente um especialista financeiro como membro. A seção 404 intitulada: “Avaliação da gestão de Controles Internos” também conhecida por divulgação exige que o presidente e os diretores financeiros da companhia divulguem um relatório sobre a efetividade dos controles internos e a elaboração das demonstrações financeiras, juntamente com os relatórios anuais. Este relatório deverá confirmar a responsabilidade dos executivos pelo estabelecimento e manutenção de controles e procedimentos internos para emissão dos relatórios

financeiros e avaliar a eficácia dos controles então estabelecidos. Esta seção determina ainda, que o auditor externo da companhia deve emitir um relatório individual confirmando a avaliação da administração sobre a eficácia dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros. O Certificado SAS 70 está ligado a esta seção da SOX.

- e) Título IX: Penalidades para crimes de colarinho branco – Divide-se em 6 seções. A seção 902 desse título determina que qualquer pessoa que tente ou conspire para cometer alguma irregularidade estará sujeito a penalidades. A seção 906 denominada responsabilidade corporativa pelos relatórios financeiros, determina que os diretores executivos e os diretores financeiros assinem e certifiquem o relatório periódico, o qual apresenta as demonstrações financeiras.

A maioria das discussões em torno da lei Sarbanes-Oxley concentra-se nas seções 302 e 404 e 906, já que tratam especificamente: das responsabilidades dos diretores executivos e financeiros para com a fidelidade dos números nas demonstrações financeiras, avaliações dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros e das multas e penalidades aplicadas àqueles que cometerem fraudes.

A SEC é o órgão regulador do mercado de ações nos Estados Unidos, similar à CVM no Brasil, e tem normas específicas, exigindo o cumprimento da SOX, além da certificação SAS 70 pelas empresas de outsourcing. Por enquanto no Brasil, a Bovespa não tem normas específicas, contudo a CVM exige a manutenção de um canal direto de comunicação com os acionistas, o de Relações com Investidores (RI) para companhias abertas.

A empresa X permite que seus clientes, que negociam suas ações nas bolsas de valores, mantenham a confiabilidade dos dados apresentados através de auditorias externas nas Demonstrações Financeiras e internas nos processos. Devido à necessidade de independência das auditorias e regulamentação norte-americana.

A Sarbanes-Oxley passou a determinar que as empresas adotem um controle interno mais rígido com o objetivo de garantir exatidão, confiabilidade e transparência na divulgação das informações financeiras e dos atos da administração. Neste contexto, a empresa X (outsourcing) passa a desenvolver

mecanismos de controle interno, baseados na metodologia COSO descrita a seguir, para dar cumprimento à Lei Sarbanes-Oxley e obter a certificação SAS 70 respectivamente.

5.1.3 - COSO

Existe um relacionamento direto entre os objetivos, que uma organização empenha-se em alcançar, e os componentes do gerenciamento de riscos corporativos que representam aquilo que é necessário para o seu alcance. Esse relacionamento é apresentado em uma matriz tridimensional em forma de cubo, ilustrada na figura 03. As quatro categorias de objetivos (estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade) estão representadas nas colunas verticais. Os oito componentes nas linhas horizontais e as unidades de uma organização na terceira dimensão. Essa representação ilustra a capacidade de manter o enfoque na totalidade do gerenciamento de riscos de uma organização, ou na categoria de objetivos, componentes, unidade da organização ou qualquer um dos subconjuntos.

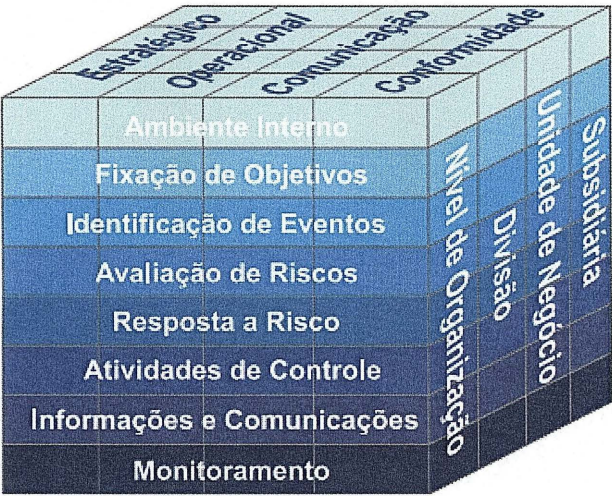


Figura 03 – Matriz tridimensional do COSO

A estrutura apresentada estabelece quatro categorias de objetivos para a organização: a) estratégicos, metas de nível mais elevado; b) Operacional, tem como meta a utilização eficaz e eficientes dos recursos; c) Comunicação, relacionados à confiabilidade dos relatórios; d) Conformidade, fundamentam-se no cumprimento das leis e dos regulamentos pertinentes.

O gerenciamento de riscos corporativos é constituído de oito componentes inter-relacionados, pelos quais a administração gerencia a organização, e estão integrados com o processo de gestão. Esses componentes são:

- a) Ambiente Interno: compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão inseridos.
- b) Fixação de Objetivos: os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos.
- c) Identificação de Eventos: os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos.
- d) Avaliação de Riscos: os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.
- e) Resposta a Risco: a administração escolhe as respostas aos riscos - evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando - desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.
- f) Atividades de Controle: políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.
- g) Informações e Comunicações: as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que

permitam que cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos níveis da organização.

- h) Monitoramento: a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.

O controle interno está situado no centro, e faz parte integral do gerenciamento de riscos corporativos. Esse gerenciamento é de caráter mais amplo do que o controle interno, expandindo e acrescentando detalhes a este para formar uma conceituação mais robusta e totalmente focada em risco. O “Controle Interno – Estrutura Integrada”, primeiro estudo do COSO, divulgado em 1992, passa a integrar o estudo “Gestão de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada”.

#### **5.1.3.1 - A metodologia COSO aplicada à empresas**

Para que o programa de controle interno implementado nas organizações se encaixe perfeitamente às exigências impostas pela SOX, é recomendável o conhecimento e cumprimento de todas as seções da lei, assim como a sua aplicabilidade e a seleção de uma estrutura de controle interno apropriada. Dentre as várias estruturas de controle interno existentes, destaca-se o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, dominante nos Estados Unidos na implementação da seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley.

A metodologia do COSO começou a ser estudada em 1985, como suporte à Comissão Norte-Americana dos Relatórios Fraudulentos, sendo uma iniciativa para estudar os fatores causais que levavam a confecção de relatórios financeiros fraudulentos, ganhando uma maior representatividade após escândalos corporativos nos Estados Unidos, como o da Enron, e também com o advento da Sarbanes-Oxley.

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e



governança corporativa. É composto por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos.

AICPA	American Institute of Certified Public Accounts	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AAA	American Accounting Association	Associação Americana de Contadores
FEI	Financial Executives Internacional	Executivos Financeiros Internacional
IIA	The Institute of Internal Auditors	Instituto dos Auditores Internos
IMA	Institute of Management Accountants	Instituto dos Contadores Gerenciais

Quadro II: Componentes do COSO – fonte: Franceschi

O Comitê trabalha com independência, em relação a suas entidades patrocinadoras. Seus integrantes são representantes da indústria, dos contadores, das empresas de investimento e da Bolsa de Valores de Nova York. O primeiro presidente foi James C. Treadway, de onde veio o nome "Treadway Comission".

Para os integrantes do COSO, o ponto de partida é a definição de controle interno, que segundo eles é um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa. Em seu estudo COSO "Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada", o comitê afirma que a premissa inerente ao gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas, e o gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor.

Logo, a aplicação da metodologia COSO nas empresas 'é possível inicialmente com a criação de uma área responsável pela gerencia e "fiscalização" desta metodologia, além da criação de projetos que permitam que esse procedimento seja ampliado para todos os colaboradores da instituição, processo de auditorias, processo de análises e evolução, além deste pontos a possibilidade de criar uma meta para este processo poderá permitir maior abrangência dos colaboradores no procedimento da metodologia COSO.

## 5.2 – Controles Internos

Os controles internos são ferramentas importantes no combate a mortalidade de fraudes e erros, pois além de controlar todas as operações e

evitar erros e fraudes, serve também como auxílio na tomada de decisões do empresário. Nestas empresas, os controles básicos como fluxo de caixa, controle de estoque, contas a pagar, contas a receber são de grande importância, o que permite ao empresário ter uma visão mais ampla do funcionamento da empresa. De acordo com o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (1998, p. 44):

- a) Úteis – quando salvaguarda os ativos da empresa e promove o bom desenvolvimento dos negócios, protegendo as empresas e as pessoas que nela trabalham;
- b) Práticos – quando apropriado ao tamanho da empresa e ao porte das operações, objetividade ao que controlar e simples na sua aplicação;
- c) Econômicos – quando o benefício de mantê-lo é maior que o seu custo (custo/benefício).

O sistema de controle interno de uma empresa se decompõe em dois grupos de controle: os de natureza contábil e os de natureza administrativa. Observemos o que expõe Drucker (1998).

*[...] Os controles ligam-se aos fatos, isto é, a acontecimentos ocorridos anteriormente. O controle relaciona-se com expectativas, isto é, com o futuro. Os controles são analíticos, preocupam-se com o que era e o que é. O controle é normativo e diz respeito àquilo que deve ser. (DRUCKER, 1998, p. 503)*

Portanto, pode-se afirmar que os controles constituem os meios para se atingir determinado fim, qual seja o de elevar o nível de desempenho organizacional, à medida que por meio dos controles pode-se identificar se os processos administrativos estão atingindo o padrão de desempenho determinado.

### 5.2.1 - As Características dos Controles

De acordo com Chiavenato (2004, p. 528), um sistema eficaz de controle precisa reunir os seguintes aspectos:

- a) orientação estratégica para resultados: os controles devem apoiar planos estratégicos e focalizar as atividades essenciais que fazem a real diferença para a organização;
- b) compreensão: os controles devem apoiar o processo de tomada de decisões apresentando dados em termos compreensíveis. O controle deve evitar relatórios complicados e estatísticas enganosas;
- c) orientação rápida para as exceções: os controles devem indicar os desvios rapidamente, através de uma visão panorâmica sobre onde as variações estão ocorrendo e o que deve ser feito para corrigi-las adequadamente;

- d) flexibilidade: o controle deve proporcionar um julgamento individual e que possa ser modificado para adaptar-se a novas circunstâncias e situações;
- e) autocontrole: o controle deve proporcionar confiabilidade, boa comunicação e participação entre as pessoas envolvidas;
- f) natureza positiva: o controle deve enfatizar o desenvolvimento, mudança e melhoria. Deve alavancar a iniciativa das pessoas e minimizar o papel da penalidade e das punições;
- g) clareza e objetividade: o controle deve ser imparcial e acurado para todos. Deve ser respeitado como um propósito fundamental: a melhoria do desempenho.

Para Drucker (1998, pp. 505-508), tais características explicitam que nas organizações humanas, os controles não podem ser nem objetivos nem neutros haja vista que, em uma situação perceptiva complexa como a que se apresenta a empresa comercial, o ato de medir não é objetivo nem neutro; ele é subjetivo, e necessariamente sofre influências. Eles fixam metas e valores, e devem concentrar-se nos resultados. Eles são necessários tanto em relação aos acontecimentos mensuráveis como em relação aos não-mensuráveis.

Portanto, o administrador precisa estar ciente de que os controles influenciam diretamente o desempenho organizacional, no entanto, sua implementação demanda uma série de particularidades, considerando que tais processos se dão em organização composta por seres humanos, cuja avaliação de desempenho se dá por meio de fatos mensuráveis e, também, não mensuráveis.

Assim, o administrador precisa estar capacitado à tomada de decisões em relação aos controles internos da empresa, levando em consideração as características expostas até este ponto, como também compreender os requisitos relativos ao exercício do controle no âmbito organizacional.

De acordo com Drucker (1998, pp. 508-509), para que o administrador possa exercer controle, os controles internos devem atender a sete requisitos. Os controles devem ser:

- a) econômicos: a primeira pergunta que o administrador deve fazer ao utilizar um sistema de controles é: "Quais são as informações mínimas de que necessito para exercer o controle?";
- b) expressivos: os controles devem sempre relacionar-se com os objetivos básicos e com as prioridades a estes conferidas;
- c) adequados: os controles devem ser adequados ao caráter e à natureza dos fenômenos que se medem, para que forneçam um panorama correto e a base para medidas eficazes;
- d) congruentes: cabe ao administrador julgar o tipo de mensuração apropriado ao fenômeno que quer medir;
- e) oportunos: as mensurações freqüentes não proporcionam necessariamente melhor controle; é necessário que a dimensão

temporal dos controles corresponda à duração temporal do fato medido;

f) simples: os controles complicados só confundem, desviam a atenção daquilo que deve ser controlado, para a mecânica e a metodologia do controle em si;

g) operacionais: os controles devem concentrar-se sobre a ação, pois a ação, e não a informação constitui sua finalidade.

Deve-se ressaltar neste contexto a importância do desempenho da atuação do administrador, pois este necessitará dirigir de maneira coerente os controles em relação ao desempenho organizacional, com a estratégia global da empresa, levando em consideração as características e os requisitos à adoção dos controles internos.

### **5.2.2 – Controle Internos e a SOX**

De acordo com a pesquisa será baseada nas Seções 302 e 404 da SOX. Conforme editado no Título III, da Seção 302 da Lei Sarbanes-Oxley, a SEC apresentou uma regra para certificação, “Regra final: Certificação da divulgação dos relatórios trimestrais e anuais das companhias” efetivada em 29 de agosto de 2002 esta regra requer que cada relatório trimestral e anual apresentado para o público sob o ato de 1934, o Presidente e o Diretor Financeiro devem fornecer certificações contendo diversos reconhecimentos, conforme alguns descritos abaixo:

1. Que eles revisaram o relatório.
2. Que baseado em seus conceitos o relatório não contém nenhum indicador ou fato material falso.
3. Que baseado em seus conhecimentos, as informações financeiras representam precisamente em todos os aspectos materiais a posição financeira da companhia e seus resultados.
4. Que eles são responsáveis pelo relatório de estabelecimento manutenção e efetividade dos controles e procedimentos adotados assim como pelo relatório sobre a eficácia da divulgação de controles e procedimentos baseados em sua avaliação dentro de 90 dias antes da emissão do mesmo.

O cumprimento de algumas determinações da Seção 302 pode parecer relativamente simples, uma vez que reafirmar a cada trimestre que o diretor

executivo e o diretor financeiro são responsáveis pelos controles e procedimentos de divulgação será uma tarefa habitual.

A Seção 404 vem a complementar a Seção 302.

Conforme está redigido na Lei no Título IV, Seção 404, a SEC propõe uma regra que, se adotada, requer que cada relatório anual emitido por uma companhia contenha um relatório de controles internos declarando:

1. Responsabilidade da gerencia para estabelecer e manter controles internos adequados e procedimentos para o relatório financeiro.

2. Conclusões da gerencia sobre a eficácia de controles e de procedimentos internos para redigir o relatório financeiro, baseado na avaliação da gerência.

3. Que o auditor externo atestou e relatou no parecer.

Esta regra proposta não especifica o conteúdo exato do relatório de controles internos indicando somente que a gerência deve fazer o relatório especialmente às circunstâncias da companhia. O que é obvio, entretanto, é que os controles internos e os procedimentos da companhia para emitir relatórios financeiros devem ser documentados de maneira a permitir a revisão e entendimento.

Agora, como uma compreensão mais abrangente das Seções 302 e 404 da SOX, torna-se clara uma estratégia eficaz, as determinações de ambas as seções podem ser direcionadas através de uma única metodologia. Um programa de controles internos que focaliza simultaneamente a divulgação e a emissão de relatórios financeiros pode atender às exigências trimestrais da Seção 302 e as exigências anuais da Seção 404, bem como suprir as necessidades dos auditores independentes para executar seus procedimentos de certificação.

A reivindicação para um alinhamento mais próximo das exigências das duas seções da Lei Sarbanes-Oxley tem sido unânime entre a comunidade empresarial, e a maioria dos observados espera que a SEC continue caminhando nessa direção.

### **5.3 – Fraudes**

A NBC T11 define fraude e erro: Fraude: o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de demonstrações contábeis; Erro: o

ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis. Ao verificar indícios de fraude ou erro, cabe ao auditor averiguar as diligências da situação, realizando todos os procedimentos cabíveis, a fim de obter as evidências necessárias sobre o assunto.

De acordo com a NBC T 11 Fraude e erros, detalha que o termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

O termo erro refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

Sá (1998, p.51) afirma que o auditor localiza, relata a correção dos erros, mas não é sua responsabilidade a execução da correção. Os erros intencionais ou fraudes podem ser cometidos para: subtrair mercadorias, matérias-primas, produtos e resíduos; subtrair dinheiro, subtrair títulos, iludir o fisco, evitando o pagamento de impostos, dissimular atos sujeitos a penalidades, encobrir falta de terceiros, alterar resultados para usufruir maiores percentagens em lucros, simular ocorrências, iludir a opinião de acionistas e autoridades monetárias, etc. Como se observam vários são os objetivos para cometerem fraudes nas empresas, por isso se exige do auditor muita competência, astúcia e ceticismo, para que, ao deparar com possíveis sinais de fraudes, tenha a capacidade de desmascará-las. Diante disso, pode-se afirmar que alguns setores ou atividades dentro das empresas são particularmente passíveis de fraudes e erros merecem especial atenção do

auditor no que se refere à verificação dos controles internos e a possíveis indícios de esquemas, a saber:

Setor financeiro: compreendem o caixa efetivamente, bancos, contas a pagar e a receber, merece a averiguação minuciosa quanto a repetitivos endossos de cheques, reclamações de clientes que afirmam estar sendo cobrados indevidamente, pagamentos de fornecedores em duplicidade, saldos de contas contábeis antigos e sem movimentação, documentos suspeitos e que pareçam ser forjados ou ter sofrido adulterações, etc;

Almoxarifado: especial atenção em relação a ajustes em demasia e diferenças em contagens de estoques, itens de inventário que pareçam não estar sendo movimentados há algum tempo, interesses particulares de funcionários nas contagens dos estoques, etc;

Compras: relacionamento com fornecedores são extremamente difíceis de controlar, pois o esquema de fraude pode efetuar-se mediante repasse de recursos para contas bancárias do fraudador, ou até mesmo em dinheiro, como também pode ocorrer por meio de privilégios e presentes desconhecidos pela empresa, etc;

Vendas: podem ocorrer situações de descontos e prazos não usuais, concessão de créditos indevidos, etc;

Os setores e atividades descritos acima normalmente são cenários de fraudes que beneficiam funcionários das empresas. No entanto também podem, e o auditor deve ficar bastante alerta para isso também, ocorrer situações de esquemas montados para o beneficiamento da empresa, nos quais normalmente o prejudicado é o fisco.

Nesse caso, a auditoria precisa ser muito cuidadosa, possuir conhecimento profundo do negócio do cliente e da legislação, para se certificar de que os procedimentos contábeis utilizados estão em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade e a legislação pertinente.

Um ponto a ser considerado no sentido de se aprimorar o trabalho do auditor na detecção de fraudes pode ser o da utilização de outros conhecimentos. Tal posicionamento gera opiniões divergentes, uma vez que a fraude não é o objeto precípua da auditoria, mas por outro lado, no momento atual, na tentativa de manutenção e expansão de mercados, esse trabalho pode vir a agregar valor à auditoria, merecendo, dessa maneira, estudos mais

aprofundados. A detecção de fraudes não é tarefa simples de se realizar, até porque pessoas que esquematizam fraudes normalmente são pessoas muito inteligentes e que tentam preservar-se de quaisquer suspeita, utilizando-se, para tal fim, de vários meios, inclusive as facilidades que a tecnologia trás. Em contrapartida a detecção do erro, é mais simples, porque o erro vem sempre seguido de falhas, ficando evidente que houve o erro devido à ignorância por parte de quem efetuou ou desenvolveu

### 5.3.1 - Fraudes Versus Controles Internos

De acordo com relatório de pesquisa do grupo de auditoria KPMG realizado em 2009, foi evidenciado o perfil de fraudes e a relação desta com controles internos. A pesquisa foi realizada em diversos seguimentos de atuação de empresas, estas sendo principalmente o ramo industrial, as empresas selecionadas para a pesquisa correspondiam a um faturamento anual entre R\$ 250 milhões a R\$ 3 bilhões. Os entrevistados foram os colaboradores dos cargos referentes a diretoria financeira, administrativa ou auditoria e revisão interna.

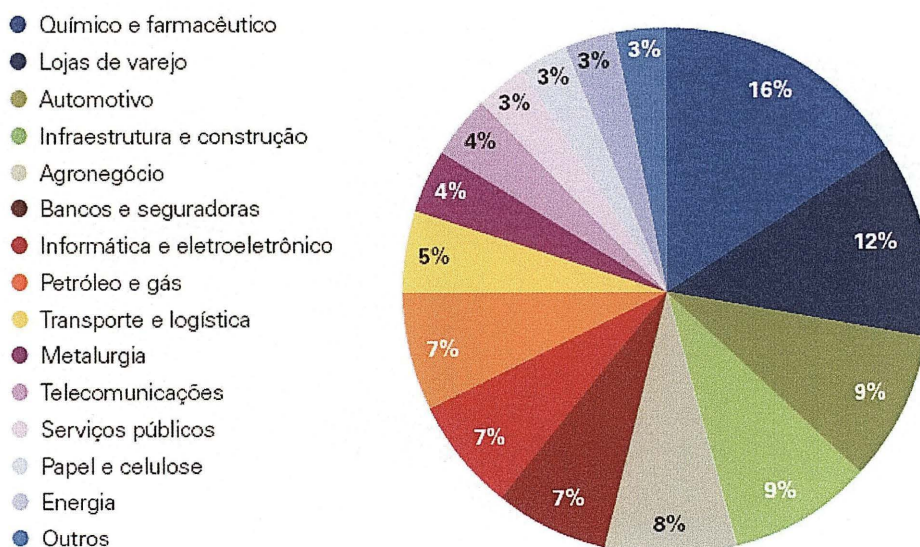


Figura 04 – Setor de atividade - KPMG

Dentro da pesquisa foi questionado e validado diversos pontos relacionados a auditorias, sistemas de gestão e controles internos, o quais esses foram evidenciados com os seguintes resultados:



5.3.1.1 Circunstâncias facilitadoras



Figura 05 – Circunstâncias facilitadoras - KPMG

Ou seja, as possibilidades que podem ser identificadas dentro das organizações que permitem o desenvolvimento de ações que são levadas a fraude ou erros. Dentre as opções estudadas pela KPMG a de maior ocorrência entre as empresas questionadas o ineficiência ou ausência de controles internos permitem que os casos pontuais ou não de fraude sejam crescentes, e o de menor relevância é a ausência de um código de conduta, ou de cultura da empresa.

5.3.1.1 Mecanismos de controles internos eficientes

Visto que dentro das possibilidades de maior índices de fraudes ou erros dentro de uma organização, é a falta ou ineficiência de controles internos, foi questionado a eficiência e aplicabilidade de controles internos eficientes; para as empresas entrevistadas 60% concorda parcialmente com a possibilidade de controles internos ser eficiente, e inibir ou reduzir o número de fraudes na organização. Número considerado discordante com as possibilidades de fraudes na organização, visto que esta é a principal causa de problemas relacionados a erros; é possível compreender que os cargos mais altos da hierarquia discordam com a razão que pode justificar uma fraude.

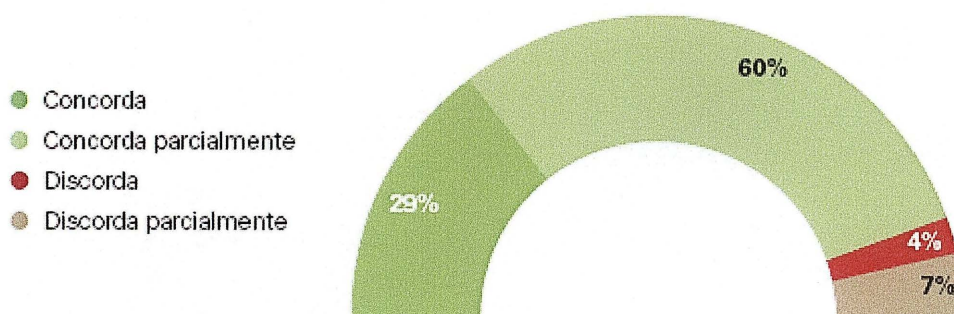


Figura 06 – Mecanismos de controles internos eficientes - KPMG

### 5.3.1.2 Os responsáveis por implementar controles antifraudes na organização

Após os levantamentos iniciais de qual a principal causa que pode gerar uma fraude na organização e a relação dessa ação com controles internos, foi verificado de quem seria a responsabilidade de verificar e até mesmo criar controles antifraudes na organização, e de acordo com a pesquisa é evidenciado que mais de 50% acredita que é de responsabilidade da auditoria interna implementar estes controles, o que tem a essência de diminuir as fraudes. Este ponto pode ser considerado contraditório, visto que é o setor de auditoria interna que deve validar estes processos, e assim não podendo ser o mesmo que cria. Outro número de grande relevância é o percentual de organizações que estão com o processo de implementação de uma área específica para a implementação de uma área de antifraude, este sendo 12% das empresas entrevistadas.

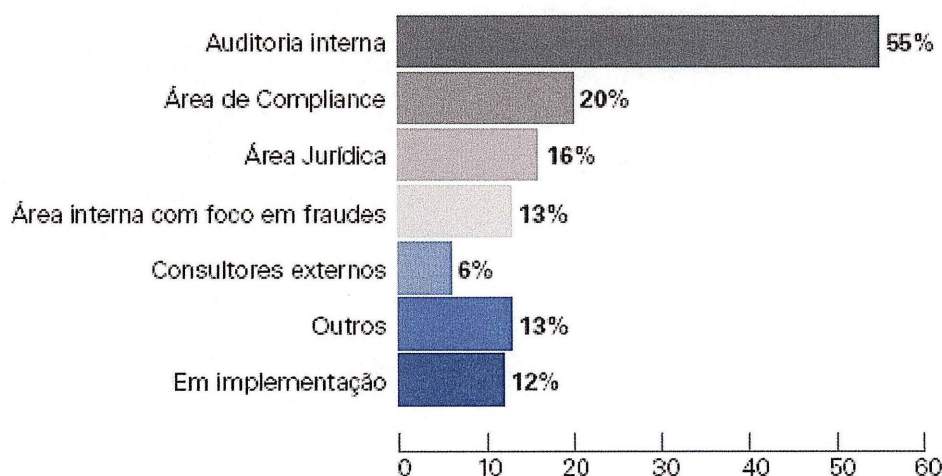


Figura 07 – Responsáveis de implementar controles antifraude - KPMG

### 5.3.1.3 Empresas certificadas a Lei Sarbanes-Oxley (SOX)

Apenas 31% das empresas entrevistadas são certificadas a SOX, o que é um numero de grande expressão, visto que as empresas entrevistadas são consideradas de grande porte, o que gera contradição em suas ferramentas de controles.

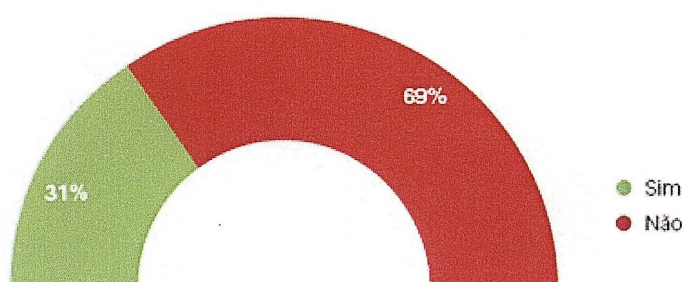


Figura 08 – Empresas com certificação SOX- KPMG

Entretanto, quando é questionado se a SOX é um mecanismo de redução de riscos 92% das organizações concordam que sim, a certificação SOX é um mecanismo eficaz para a redução de erros e fraudes, porém de acordo com o questionamento anterior o numero de empresas que utilizam essa certificação no Brasil ainda é reduzido.

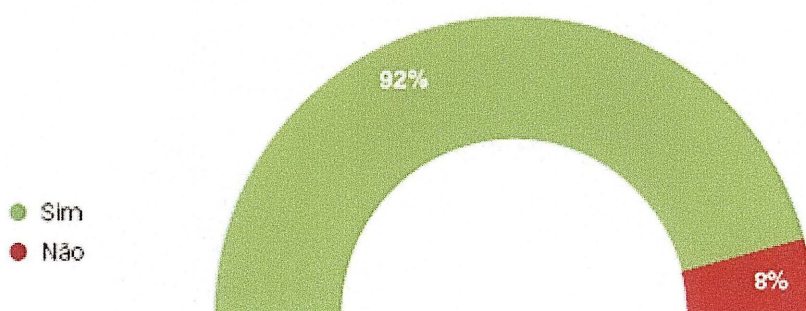


Figura 09 – SOX como um mecanismo de redução de fraude - KPMG

## 6 – Analise Matriz De Controles

De acordo com a pesquisa realizada por Mauricio León Lefcovich, que é especialista em Seis sigmas, a matriz de controles é uma forma de organizar e acompanhar os controles.

“Es una manera de planificar por cuanto los funcionarios de la organización establecen cantidad de controles a ejecutar por período de tiempo, con que elementos o recursos se van a contar, que cuestionarios se han de utilizar y quienes los elaborarán. Por medio de la delegación se asigna por un lado quienes son los responsables de realizar los controles. Como el sistema matricial hace uso de puntajes de eficacia, los aspectos o áreas de mayor riesgos, los cuales surgen de los puntajes más bajos, son aquellos en los cuales se han de priorizar los ajustes y correcciones, además a través del análisis de las razones de los bajos puntajes se logra saber los motivos que los originan y de tal forma adoptar las mejores acciones tendientes a su resolución” (LEFCOVICH, sitio)

Serão selecionados alguns controles SAS70 da área de custos e ativo fixo, o qual será analisado de acordos com os objetivos propostos. Portanto a definição de eficiência e eficácia de acordo com a pesquisa realizada por Martins: Eficiência significa fazer um trabalho correto, sem erros e de boa qualidade. Eficácia é fazer um trabalho que atinja totalmente um resultado esperado.

### 6.1 – Matriz: Custos

De acordo com Eliseu Martins, a contabilidade de custos é a parte da ciência contábil que se dedica ao estudo racional dos gastos feitos para se obter um bem de venda ou de consumo, quer seja um produto, uma mercadoria ou um serviço. Contabilidade de Custos é o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos

operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisão.

A empresa X tem doze controles internos que se tornaram controles da certificação SAS70, dentre estes será avaliado o controle sua aplicação e assim sua eficiência e eficácia.

Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
CUS - 1.1	Provisão de estoques	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente, os analistas da célula de custo/ativo fixo extraem do sistema BW, a posição de todos os materiais em estoque, respectivo consumo dos últimos 12 (doze) meses e consumo do mês vigente, para todas as empresas. Com base nestas informações é elaborada uma planilha eletrônica, onde os analistas apuram o consumo médio em estoque, disponibilidade atual e previsão de consumo para os meses seguintes. O cálculo da provisão é realizado com base nas premissas definidas no manual GVA e encaminhado para autorização da contabilidade geral. Os analistas de custos somente fazem o lançamento dos valores aprovados pela unidade de negócio e reportados pela contabilidade geral por e-mail.

O controle chamado “Provisão de estoques” é a análise mensal dos estoques com o objetivo de manter contabilizado apenas aqueles estoques que possam ser considerados bons, ou seja, estão em perfeito estado não sendo considerados obsoletos. Esta verificação é realizada de acordo com o manual GVA, o qual é um manual que a empresa X descreve suas principais regras de contabilização, esta sendo contábil ou gerencial.

É possível identificar que a implantação deste controle tem foco de manter segurança e promover a melhor tratativa contábil para as contas do grupo de estoques, sendo assim este é um controle que causa impacto apenas contábil, ou seja, garante que a classificação das contas contábeis e seus saldos sejam realizados com segurança e eficácia.

Por tanto, foi observado que este controle é abrangente para todas as empresas que são clientes da empresa X, o que necessita a aprovação realizada por cada cliente e posteriormente pelo contador, sendo esta a conclusão do controle.



Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
CUS - 1.2	Alocação de custo de material nas ordens de produção	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	O relatório COGI, gerado a partir do sistema SAP R/3 e que identifica ordens de produção encerradas com apontamento de estoques negativos, no final do mês, para o fechamento do custeio, deve estar zerado. Caso o relatório gerado no final do mês ainda aponte valores de COGI, deve ser comunicado por e-mail à unidade para que os valores sejam corrigidos. Os relatórios COGI emitidos ao final do mês e os e-mails de comunicação encaminhados às unidades são arquivados em diretório de rede da célula de custo.

Este controle tem sua função de garantir o início do fechamento de custos, ou seja, é o controle que permite que todos os materiais utilizados na produção façam parte da mensuração mensal do fechamento. A transação utilizada é a COGI, que de forma simples é uma log de erros (registro de erros), demonstrando consumos de matérias-primas, insumos e material de manutenção não foram registrados de forma adequada no período, após a verificação desta log as mensagens são encaminhadas aos responsáveis para que as devidas tratativas aconteçam dentro do devido período.

Todavia, há casos que os registros de erros permanecem por outros períodos, nesses casos a empresa X realiza uma provisão deste custo, o que permite uma tratativa paliativa para a realização do fechamento. Visto isto é possível definir que este é um controle eficiente, porém há lacunas com relação as tratativas que permitem outras ações.

Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
CUS - 1.3	Preço médio de material	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Diariamente os analistas da célula de custo/ativo fixo s extraem do sistema SAP/R3 as informações dos valores da variação do preço médio de estoques de cada item de materiais adquiridos de terceiros. As informações são exportadas para planilha eletrônica, onde é realizada análise comparativa dos preços médios do dia anterior com o preço médio do dia por material, exceto para materiais que contabilizam nas contas 11409010 - Materiais de Manutenção e 11410010 - Materiais de Consumo , a fim de identificar alterações significativas. As análises são evidenciadas por meio de justificativas descritas nos relatórios de análise e as mesmas são arquivadas no diretório de rede da célula de custos/ativo fixo . As variações relevantes que necessitem de justificativa são comunicadas via email para as unidades. Os emails são arquivados no diretório de rede da célula de custos/ativo fixo .

O controle de variação de preço médio, é um controle realizado diariamente pela área de custos, e tem o objetivo de avaliar as entradas físicas e fiscais, onde essas são as entradas de mercadoria (volume) e a entrada das faturas, que constam impostos, fretes e demais custos; durante o processo de implantação da certificação SAS70 a empresa X observou que estas entradas aconteciam de forma descasada em todos seus clientes, o que poderia gerar um consumo com custo indevido na produção; e por esta razão foi criada a primeira versão deste controle, onde este avaliava diariamente o custo de 100% da base de estoques, ou seja a análise de itens como materiais de expediente, e demais materiais de consumo, no qual estes não são de grande relevância para a produção. Após esse período de implantação identificou-se que havia a necessidade de atualizar o controle considerando apenas o estoque de itens de grande relevância para a produção, em seguida essa revisão o controle se tornou mais eficiente no quesito de praticidades e análise, já que serão analisados apenas os itens influentes para a produção.

Os materiais que tiveram variação relevante no período são repassados aos responsáveis, com o objetivo de corrigir ou verificar o possível descasamento das faturas, no entanto há clientes que não realizam essa verificação o que permite que este controle não tenha sua real eficácia.

Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
CUS - 1.4	Encerramento Mensal - Absorção de Custos	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente, os analistas da célula de custo/ativo fixo extraem do sistema SAP R/3 a listagem dos centros de custos auxiliares, produtivos, contas de PRD, elementos PEP e ordens de produção para comprovar que os custos foram totalmente absorvidos no processo de fechamento. Caso existam ocorrências, os analistas responsáveis devem justificá-las por e-mail para o coordenador da área e/ou a unidade de negócio.

De acordo com a área de custo da empresa X, este é o controle que permite a real avaliação do fechamento; porque é possível identificar as etapas do fechamento de custo e seu encerramento, é avaliado o devido encerramento dos centros de custo, das ordens de produção, das contas de PRD e o encerramento dos elementos PEP. As contas de PRD são um grupo

contas chamadas de diferença de preço, nessas contas são contabilizadas as diferenças de preço devido a entrada descasada de faturas e as diferenças do processo de custeio, os clientes da empresa X trabalham com o método de custeio standard, ou seja, para os materiais produzidos durante o período utiliza o custo standard e após o fechamento é calculado o custo real do período, a diferença entre esses custos são contabilizados neste grupo de contas. Os elementos PEP são o objeto de investimento no sistema SAP, ou seja, tem a mesma função dos centros de custo, porém estes são exclusivos para o investimento, sua funcionalidade é receber as despesas de projetos específicos e no fechamento ocorre a apropriação dessas despesas para os devidos imobilizados.

Portanto, este controle garante que todos os custos do período sejam encerrados de forma coerente com os centros de custos, ordens, elementos PEP e as contas PRD; o processo deste controle é a extração de relatórios do sistema SAP garantindo que o saldo das características do controle esteja com saldo nulo, em casos de saldo os analistas responsáveis deve identificar a razão do saldo e ter uma evidencia (email) do motivo que gerou este saldo.

Sendo este controle o principal permite considerar que seu grau de relevância alto, e assim é possível avaliar que este é eficaz no conceito do controle e eficiente para as empresas que tem o processo de custeio que permite a tratativa completa dos saldos, já para as empresas que tem casos de saldos constantes o mesmo controle não poderia ser considerado 100% eficiente.

Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
CUS - 1.5	Os gastos depreciação são alocados adequadamente aos centros de custos	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente, os analistas da área de custos extraem do sistema SAP R/3 os custos de depreciação. Estas informações são registradas em planilhas eletrônicas que contém os gastos do mês anterior. Com base nesta planilha é realizada a análise comparativa de gastos de períodos anteriores com o período corrente, para todas as empresas. Oscilações consideradas relevantes pelos analistas são discutidas com o analista que realizou o cálculo da depreciação e as conclusões formalmente descritas nos relatórios de análise. As planilhas de análise e/ou e-mails são armazenados em diretório de rede da célula de custo.



Este controle equivalente ao controle de preço, o qual no momento da implantação da certificação SAS70 foi desenhado de uma maneira complexa e após sua revisão permite que exista maior eficácia. Portanto este controle no momento de sua implantação foi desenhado não apenas para controlar o custo da depreciação, e sim o controle dos custos lançados nos centros de custos tanto de depreciação quanto de folha de pagamento, o objetivo central deste é identificar possíveis contabilizações indevidas e permitir sua correção dentro do período, após dois anos realizando o controle desta forma foi identificado que a eficiência do controle relacionado as contas do grupo folha de pagamento já não existia, visto que nesse período esse grupo não permitiu a identificação de qualquer problema de contabilização, assim a empresa X reformulou o controle, onde este atualmente avalia as contabilizações do grupo de contas da depreciação, e caso seja identificado variações, essas são repassadas aos analistas responsáveis permitindo a análise e possível correção caso necessário. De acordo com a empresa X este é um controle eficiente visto que por diversas vezes permitiu a correção de contabilizações indevidas.

## **6.2 – Matriz: Ativo Fixo**

O ativo fixo ou também conhecido como ativo imobilizado, segundo a Lei 11.638/07 o ativo imobilizado representa os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. Assim o imobilizado é o recurso aplicado pela empresa, não necessariamente o bem deve ser um imóvel. Normalmente o ativo imobilizado irá se realizar indiretamente na geração de caixa ou equivalente, pelo seu uso ou pela sua capacidade de auxiliar na produção, por isto é conhecido como bem de uso. Na prática o ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, caracterizados por apresentarem-se na forma tangível, como imóveis, móveis, computadores, veículos etc.

A empresa X tem cinco controles internos que se tornaram controles da certificação SAS70, dentre estes será avaliado o controle sua aplicação e assim sua eficiência e eficácia.

Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
ATF - 1.1	Imobilização	Objetivo de controle 1-Controles para prover segurança razoável de que os encerramento (PEP) são realizados de acordo com a demanda da unidade	Todos os projetos com solicitação de encerramento são salvos no diretório de rede (planilha de encerramento de projetos), sendo arquivado a planilha de controle dos projetos encerrados e os emails recebidos da unidade de negocio. Os emails e planilha de controle são arquivados em diretório de rede da célula de ativo fixo.

O controle SAS70 referente a imobilização tem o objetivo de garantir que os elementos PEP sejam devidamente encerrados, ou seja, no momento da liquidação dos PEP's eles sejam apropriados para os imobilizados definitivos, este é um controle manual, ou seja, os emails do recebimento das solicitações do encerramento sal salvos na área de rede da empresa X e estes são comparados com uma planilha eletrônica, a qual são os analista que as preenche.

Este controle pode ser considerado de eficácia e eficiência baixa, visto que as duas etapas do controle são manuais, depende do analista que executa a atividade salvar os devidos arquivos.

Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
ATF - 1.2	Obras em andamento	Objetivo de controle 1-Controles para prover segurança razoável de que os saldos registrados em obras em andamento são monitorados tempestivamente.	Mensalmente, os analistas da célula de ativo fixo extraem do sistema SAP R/3, a relação das obras em andamento sem movimentação há mais de 90 dias, as obras que se enquadram nesta situação são analisadas a fim de identificar obras que já deveriam ter sido ativadas. A análise é encaminhada formalmente à unidade. Os relatórios e comunicação e a planilha de análise são arquivadas no diretório de rede da célula de custos/ativo fixo.

O controle de obras em andamento, é a análise dos projetos, ou elementos PEP que não são encerrados no prazo de noventa dias, este controle tem o objetivo de garantir a análise da conta de obras em andamento e a tempestividade do encerramento mensal, por exemplo, se existe um projeto de construção de uma nova unidade ou de um refeitório o projeto ficará aberto

por um período superior a noventa dias e este não tem movimentação (entrada de custos / ou encerramentos parciais), na planilha de análise deverá conter a justificativa de esse PEP continuar em aberto, pois caso contrário este continuará sendo repassado aos clientes da empresa X, para garantir a averiguação do saldo contabilizado. Este é um controle que é extraído do sistema SAP um relatório com a base dos projetos considerados obras em andamento, o qual ocorre uma análise das últimas movimentações no período de noventa dias, e para os projetos que não tem movimento dentro desse prazo são enviados aos clientes para a análise.

Este é um controle que de acordo com a área de ativo fixo, permite a melhor contabilização dos projetos, evitando que este sejam esquecido por alguma razão e permaneçam contabilizados no grupo de contas de obras em andamento. Sendo assim este controle é identificado como eficaz, já que o encerramento é apenas autorizado pelos clientes.

Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
ATF - 2.1	Depreciação	Objetivo de controle 2- Controles para prover segurança razoável que movimentações do ativo imobilizado são apropriadamente revisadas e baseadas em documentação suporte.	Mensalmente, os analistas da célula de ativo fixo contabilizam a depreciação mensal, posteriormente, é realizada a conferência entre os módulos AA e FI, esta conferência valida as informações entre os módulos, esta é encaminhada a unidade, a área de contabilidade geral, e a evidência da conciliação e do email são arquivadas no diretório de rede da célula de custos/ativo fixo.

Este controle prevê a segurança dos valores contabilizados como depreciação, o sistema SAP realiza o controle contábil no módulo chamado FI e o controle dos imobilizados no módulo chamado AA, para garantir que no módulo contábil tenha o valor correto da depreciação mensal lançado é realizado uma conciliação entre os dois módulos, são extraídos do sistema a base da informação do módulos e após os analistas realizam uma comparação dos saldo, caso ocorra divergências os analistas devem identificar o imobilizados e a razão, para que na contabilidade tenha o valor correto contabilizados, para os períodos que não tenha a divergência esta conciliação deve ser encaminhando ao contador da empresa.

Este é um controle que garante a contabilização ideal da depreciação, e devido a forma de realizá-lo permite que este seja eficiente, já que não há a possibilidade de intervenção manual neste controle.

Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
ATF - 2.2	Baixas	Objetivo de controle 2- Controles para prover segurança razoável que movimentações do ativo imobilizado são apropriadamente revisadas e baseadas em documentação suporte.	Mensalmente, a célula de ativo fixo emite a relação das baixas do ativo imobilizado do sistema SAP R/3. Estes registros são exportados para planilha eletrônica onde são justificadas todas as baixas ocorridas (solicitadas via formulário de baixa de imobilizado podendo este ser acompanhado ou não da Nota fiscal de venda). A planilha eletrônica é armazenada no diretório de rede da célula de ativo fixo. As documentações suportes da baixa (solicitadas via formulário de baixa de imobilizado podendo este ser acompanhado ou não da Nota fiscal de venda) são armazenadas no diretório da área de rede AF.

As baixas do imobilizado são realizada quando o bem da empresa é vendido ou quando está obsoleto, porém para realizar esta baixa deve existir a documentação suporte, na qual pode conter a nota fiscal de venda ou de doação, além disso, a empresa X criou um formulário padrão para que seus clientes informem todos os dados necessários para a realização, e juntamente com este formulário a autorização de um gerente responsável pelo bem.

Inicialmente os analistas responsáveis extraem do sistema SAP um relatório com todas as baixas realizadas no período, e após é comprado o relatório com emails salvos na área de rede da empresa X e estes emails devem conter obrigatoriamente o formulário de baixa. Visto que este é um controle contábil, o torna um controle eficaz já que as baixas podem ser realizadas apenas no módulo contábil e gerando assim um descasamento entre os módulos de ativo e contábil.

Ref.	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles
ATF - 3.1	Vida Útil	Objetivo de controle 3- Controles para prover segurança razoável de que os saldos contábeis de depreciação são revisados.	Mensalmente, os analistas da célula de contabilidade de ativo fixo extraem do sistema SAP R/3, a relação dos bens do imobilizado e as respectivas taxas de depreciação. Caso sejam identificados bens depreciados com taxa distinta a taxa devida do grupo a que pertencem, estas são analisadas e justificadas. As análises são arquivadas no diretório de rede da célula de ativo fixo. (área 01)

O controle da vida útil tem como objetivo garantir que a depreciação utilizada esta de acordo com a legislação, mensalmente os analistas da área de ativo fixo extraem do sistema SAP um relatório por imobilizado com as vidas úteis previamente cadastradas, e a partir desse relatório juntamente com a legislação brasileira, baseada com a legislação do imposto de renda, e avaliada as taxas de depreciação e assim identificando divergências, para estes casos é encaminhando email aos clientes da empresa X informação a distorção da vida útil e assim avaliando a necessidade de correção ou não; por exemplo, em caso de compra de veículo usado a taxa de depreciação é diferenciada, e assim sendo necessário a justificativa salva na planilha eletrônica do controle SAS70.

## 7 – Procedimentos Metodológicos

Existem diferenciadas abordagens sobre a metodologia de pesquisa, incluindo diversas tipologias de delineamento de pesquisas e teorias. Assim a primeira fase do estudo de caso será enquadrada metodologicamente de acordo com o trabalho de Beuren (2003) que, após uma análise das tipologias de delineamento de pesquisa abordadas por diversos autores. As demais fases serão baseadas no estudo de caso com uma empresa do setor de prestação de serviços, também conhecidos como CSC's, a qual tem clientes que negociam ações na bolsa de valores de Nova York, assim terá os aspectos para o estudo de caso: controles internos, matriz de controles.

O presente trabalho será elaborado a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente materiais extraídos da internet, classificando assim o procedimento técnico como sendo uma pesquisa bibliográfica.

A pesquisa em questão tem caráter qualitativo uma vez que não emprega nenhum tipo de instrumento estatístico para coleta e tratamento de dados. Beuren (2005, p.92) caracteriza a tipologia qualitativa de forma a confirmar esta como característica metodológica da pesquisa em questão:

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último. [...] Na abordagem equalitativa, não se pretende numerar ou medir unidade ou categorias homogêneas.

Portanto, inicialmente aplicou-se o método qualitativo de estudo como forma de se observar o ambiente organizacional e, em seguida, poder descrevê-lo. Para tanto, com o objetivo de se identificar o desempenho da organização por meio do levantamento do nível de endentimento dos conceitos da pesquisa com os colaboradores da empresa, é que se optou pelo método quantitativo de pesquisa. Segundo Oliveira (2002, p. 117), a vantagem de se adotar pesquisas que se utilizam da abordagem qualitativa (método indutivo de análise), é que estas possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema. Por outro lado, o método quantitativo (método dedutivo de análise) é muito utilizado no

desenvolvimento das pesquisas descritivas, na qual se procura descobrir e classificar a relação entre variáveis, na investigação da relação (...) causa e efeito. (OLIVEIRA, 2002, p. 115) o qual será utilizado no momento do entendimento e avaliação das causas de fraudes no Brasil e sua relação com a Certificação SAS70.

A adoção de ambos os métodos científicos neste trabalho é justificado pelo que expõe Lakatos (2004):

Para a metodologia, é de vital importância compreender que, no modelo dedutivo, a necessidade de explicação não reside nas premissas, mas, ao contrário, na relação entre as premissas e a conclusão (que acarretam). Por outro lado, não é necessário que o princípio geral aduzido seja uma lei causal: a explicação de por que algo deve ser como é não está limitada a esse algo ser feito de certas causas. O modelo dedutivo pode explicar, por exemplo, em termos de propósito, já que a necessidade de explicação é lógica e não causal. (LAKATOS, 2004, p. 69)

Por se tratar de uma pesquisa ambiental do tipo avaliação formativa, foi escolhida a empresa X, qual é uma empresa do seguimento de serviço (CSC) como objeto de estudo. Como forma de atingirem-se os objetivos pré-estabelecidos neste estudo, dois são os grupos que formam a população de estudo. O primeiro grupo trata-se da equipe de colaboradores da empresa X da área de custos e ativo fixo, a qual está composta por vinte e três (excluindo-se a coordenação); para se identificar o nível de entendimento e integração dos conceitos adotados nas políticas adotadas pela empresa com relação ao controles internos e a certificação SAS70.

Da Dessa forma, a metodologia que será utilizada para avaliar a matriz de controles SAS70 para a área de Custos e ativo Fixo da empresa X, será inicialmente levantar de forma de entrevista com um colaborador que executa a atividade e o controle, essa tem o objetivo de realizar uma contextualização breve da atividade, para melhor compreensão do controle; após deverá ser levantado com o colaborador a sua opinião com relação à eficiência e eficácia, o qual será utilizado à definição da pesquisa realizada por Martins, e esta será a primeira forma de descrição dos controles; em seguida deverá ocorrer um levantamento com o coordenador da área para a avaliação da eficiência e eficácia, e com base nisto será realizado um comparativo entre essas opiniões, o qual será avaliado e apresentado uma breve conclusão.

A identificação dos benefícios da Certificação SAS70 na empresa X deverá ser realizada através de entrevista com o coordenador da área de gestão de riscos, o qual é o principal responsável pelo trabalho de implantação e continuidade da certificação, essa será realizada através de perguntas diretas, tais como:

1. A razão da implantação da certificação?
2. Quais foram às grandes dificuldades do projeto inicial de implantação?
3. Os benefícios de controles para áreas contábeis são mensuráveis?
4. Cite três possíveis benefícios observados durante o período de certificação?

A compilação destas informações estará presente em diversos pontos do estudo de caso.

A avaliação da relação do número de fraudes com a certificação SAS70 será realizada com base trabalho de pesquisa realizado pela empresa de auditoria KPMG em 2009, este apresenta diversos gráficos da posição brasileira com relação a fraudes, controles internos e certificação SOX / SAS70



## 8 – Conclusão

A Lei Sarbanes-Oxley (SOX) considerada a mais profunda e abrangente legislação para o mercado de capitais dos Estados Unidos desde a reforma realizada após a quebra da Bolsa em 1929. O objetivo desse trabalho foi avaliar a relação de segurança que a SOX e a certificação SAS70 podem fornecer ao mercado, além da análise com relação as fraudes no Brasil. Embora todas as empresas que possuem ações negociadas na bolsa de valores norte-americana já tenham iniciado o processo de adaptação à mesma, a Lei Sox é um assunto ainda novo no cenário mundial, o que dificultou bastante a busca de material. Dessa forma a principal fonte de pesquisa foi a Internet. Quando o tema foi proposto pensava-se que o resultando final da comparação entre a nova regulamentação e as normas brasileiras apresentariam diferenças significantes. No entanto, verificou-se que o resultado obtido foi justamente o contrário do esperado.

A Sarbanes-Oxley passou a determinar que as empresas adotem um controle interno mais rígido com o objetivo de garantir exatidão, confiabilidade e transparência na divulgação das informações financeiras e dos atos da administração. Neste contexto, a empresa X (outsourcing) passa a desenvolver mecanismos de controle interno, baseados na metodologia COSO descrita a seguir, para dar cumprimento à Lei Sarbanes-Oxley e obter a certificação SAS 70 respectivamente, o que garante atualmente a análise de controles internos inteiramente ligados as demonstrações contábeis e a processos financeiros.

A detecção de fraudes não é tarefa simples de se realizar, até porque pessoas que esquematizam fraudes normalmente são pessoas muito inteligentes e que tentam preservar-se de quaisquer suspeita, utilizando-se, para tal fim, de vários meios, inclusive as facilidades que a tecnologia trás. Em contrapartida a detecção do erro, é mais simples, porque o erro vem sempre seguido de falhas, ficando evidente que houve o erro devido à ignorância por parte de quem efetuou ou desenvolveu; logo a implantação de um sistema de controles, ou seja, a implementação da Certificação SAS70 gera uma garantia de que erros e até mesmo as fraudes sejam reduzidas, visto que a instituição

passa por uma fase de análise de processos, de procedimentos e dos resultados que devem ser atingidos. Para a empresa X, esta fase gerou garantias que os processos na prestadora de serviço gerasse melhores resultados para todos os clientes, além de garantia para os diretores que o trabalho realizado nas fases de produção seja o melhor, e que na fase final as demonstrações contábeis fossem as melhores possíveis.

Com o objetivo de avaliar a matriz de controles SAS70 as áreas de custo e ativo imobilizado, forneceram seus controles, e após as entrevistas realizadas, foi possível verificar que a matriz além de englobar todas as principais atividades das áreas, desenvolveu uma padronização de atendimento de todos os clientes, o que de acordo com o gestor de risco da empresa X é um dos resultados iniciais mais visíveis pela organização após a implantação da certificação; já para os gerentes das áreas o melhor resultado é a garantia que não haverá erros após o encerramento mensal de cada processo. Já a entrevista realizada com os colaboradores das áreas, obteve um retorno diferente do observado pelo gestor, já que para os colaboradores a quantidade de controles, e o nível de detalhe de alguns podem gerar atrasos nas operações em cadeia, já que deve ser separado algumas horas do dia para a realização dos controles.

Portanto, é possível concluir que a certificação SAS70 ou outras certificações garantem a execução de atividades de uma forma padronizada e coordenada, o que gera sim uma redução de erros e possíveis fraudes contábeis ou financeiras, além disso, a implantação de uma matriz de controles eficaz nas organizações é uma forma de gerenciar riscos, o que permite uma gestão segura de riscos, fraudes. Um dos pontos que as organizações devem se segurar é a quantidade de controles e o quanto tempo as equipes estão realizando os controles, já que o objetivo da Certificação SAS70 ou das matrizes de controles não é “engessar” os processos e sim realizá-los com segurança e confiabilidade suficiente para uma apresentação contábil e financeira.

## 9 – Apêndice

### Mapa de controles SAS 70 – Empresa X – Área: Custos e Ativo Fixo

Ref.	Processo	Sub - Processo	Objetivos de controle geral (Reportado em relatório SAS70)	Descrição dos controles	Comentários - Relatórios e transações	Frequência	Tipo de Controle	Evidências	Aplicado em	Riscos que o controle mitiga	Impacto
CUS - 1.1	Custo	Provisão de estoques	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente, os analistas da célula de custo/ativo fixo extraem do sistema BW, a posição de todos os materiais em estoque, respectivo consumo dos últimos 12 (doze) meses e consumo do mês vigente, para todas as empresas. Com base nestas informações é elaborada uma planilha eletrônica, onde os analistas apuram o consumo médio em estoque, disponibilidade atual e previsão de consumo para os meses seguintes. O cálculo da provisão é realizado com base nas premissas definidas no manual GVA e encaminhado para autorização da contabilidade geral. Os analistas de custos somente fazem o lançamento dos valores aprovados pela unidade de negócio e reportados pela contabilidade geral por e-mail.		Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov-07	Apurar custos de forma incorreta ou incompleta.	Contábil
CUS - 1.2	Custo	Alocação de custo de material nas ordens de produção	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	O relatório COGI, gerado a partir do sistema SAP R/3 e que identifica ordens de produção encerradas com apontamento de estoques negativos, no final do mês, para o fechamento do custeio, deve estar zerado. Caso o relatório gerado no final do mês ainda aponte valores de COGI, deve ser comunicado por e-mail à unidade para que os valores sejam corrigidos. Os relatórios COGI emitidos ao final do mês e os e-mails de comunicação encaminhados às unidades são arquivados em diretório de rede da célula de custo.	Transação COGI	Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov-07	Apurar custos de forma incorreta ou incompleta.	Contábil

CUS - 1.3	Custo	Preço médio de material	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Diariamente os analistas da célula de custo/ativo fixo s extraem do sistema SAP/R3 as informações dos valores da variação do preço médio de estoques de cada item de materiais adquiridos de terceiros. As informações são exportadas para planilha eletrônica, onde é realizada análise comparativa dos preços médios do dia anterior com o preço médio do dia por material, exceto para materiais que contabilizam nas contas 11409010 - Materiais de Manutenção e 11410010 - Materiais de Consumo , a fim de identificar alterações significativas. As análises são evidenciadas por meio de justificativas descritas nos relatórios de análise e as mesmas são arquivadas no diretório de rede da célula de custos/ativo fixo . As variações relevantes que necessitem de justificativa são comunicadas via email para as unidades. Os emails são arquivados no diretório de rede da célula de custos/ativo fixo .	Relatório MB5L para as empresas RR,YY,ZZ Relatório MC.9 para a FF, GG	Diário	Detectivo	Eletrônica	nov-07	Apurar custos de forma incorreta ou incompleta.	Contábil
CUS - 1.4	Custo	Encerramento Mensal - Absorção de Custos	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente, os analistas da célula de custo/ativo fixo extraem do sistema SAP R/3 a listagem dos centros de custos auxiliares, produtivos, contas de PRD, elementos PEP e ordens de produção para comprovar que os custos foram totalmente absorvidos no processo de fechamento. Caso existem ocorrências, os analistas responsáveis devem justificá-las por e-mail para o coordenador da área e/ou a unidade de negócio.	ZZ,FF,GG,YY - Relatórios: "S_ALR_87013612"; "FS10N"; "S_ALR_87013545" e "KOC4"  Controle ref. ao encerramento dos PEP valido a partir de Fev-2011	Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov-07	Apurar custos de forma incorreta ou incompleta.	Contábil
CUS - 1.5	Custo	Os gastos depreciação são alocados adequadamente aos centros de custos	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente, os analistas da área de custos extraem do sistema SAP R/3 os custos de depreciação. Estas informações são registradas em planilhas eletrônicas que contém os gastos do mês anterior. Com base nesta planilha é realizada a análise comparativa de gastos de períodos anteriores com o período corrente, para todas as empresas. Oscilações consideradas relevantes pelos analistas são discutidas com o analista que realizou o calculo da depreciação e as conclusões formalmente descritas nos relatórios de análise. As planilhas de análise e/ou e-mails são armazenados em diretório de rede da célula de custo.	Relatórios "S_ALR_87013611" ZZ,FF,GG,YY, RR,WW,QQ,TT	Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov-07	Apurar custos de forma incorreta ou incompleta.	Contábil

CUS - 1.6	Custo	Movimentação física realizada pela célula de custo	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente, os analistas da célula de custo/ativo fixo extraem do sistema SAP R/3 a listagem de movimentação de materiais em estoque. Com base neste relatório, os analistas de cada empresa verificam se foram realizadas movimentações de estoque pelos colaboradores da célula de custo da empresa X. Caso sejam identificadas ocorrências, os analistas devem justificar formalmente ao coordenador da área. O relatório de análise e os e-mails com as solicitações são arquivados no diretório de rede da célula de custo. Para as empresas ZZ e YY, devem ser excluídos os movimentos ZP3 - EM Ajuste Estq.Parc. e Z21 - SM var.peso Balança que são gerados pela transação ZVAMM109 - Baixa Automática de Estoques , que está inserida no processo de fechamento da empresa. Empresas GG e QQ - Os movimentos 970 e 972 para o material: 4282980 Energia Eletrica Recebida fazem parte do processo de custeio e também deve ser expurgados do relatório.	Transação MB51 ZZ,FF,GG,YY,RR,WW,QQ,TT	Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov-07	Movimentar material de forma incorreta.	Contábil
CUS - 1.7	Custo	Administração de centro de custos	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente, os analistas da célula de custo/ativo fixo extraem do sistema SAP R/3 a listagem de todos os centros criados. Este relatório é impresso pelos analistas de cada empresa e revisado pelo coordenador da área de custos. Adicionalmente, os analistas comparam as criações realizadas com os e-mails de solicitação das unidades.Os relatórios impressos são arquivados na célula de custos/ativo fixo . Os e-mails de solicitações das unidades são arquivados no diretório de rede da célula de custos/ativo fixo .	Transação KS13 ZZ,FF,GG,YY,RR,WW,QQ,TT	Mensal	Detectivo	Impressa	nov-07	Criar centro de custo fictício para alocação indevida de eventos	Contábil
CUS - 1.8	Custo	Administração de classes de custo	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente, os analistas da célula de custo/ativo fixo extraem do sistema SAP R/3, a listagem de todas as classes de custo criadas , para todas as empresas. Este relatório é impresso pelos analistas de cada empresa e revisado pelo coordenador da área de custos. Adicionalmente, os analistas comparam as criações realizadas com os e-mails de solicitação das unidades.Os e-mails de solicitações das unidades são arquivados na célula de custos/ativo fixo .Os relatórios impressos são arquivados na célula de custos/ativo fixo .	Transação KA23 ZZ,FF,GG,YY,RR,WW,QQ,TT	Mensal	Detectivo	Impressa	nov-07	Criar classe de custo fictícia para alocação indevida de eventos	Contábil

CUS - 1.9	Custo	Administração de ciclos de rateio e distribuição	Todas as alterações efetuadas no critério de rateio são devidamente aprovadas pelo coordenador da controladoria.	Mensalmente, os analistas da célula de custo/ativo fixo extraem do sistema SAP R/3, as criações e alterações realizadas nos ciclos de rateio e distribuição. Caso sejam identificadas criações ou alterações, as mesmas são comparadas com as solicitações recebidas das unidades. O relatório é mantido em arquivo na célula de custo.	ZZ,FF,GG,YY,RR,WW,QQ,TT Transação KSU3 e KSV3	Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov-07	Criar e/ou alterar ciclos de rateio ou distribuição fictícios para alocação indevida de eventos	Contábil
CUS - 1.10	Custo	Zeramento de saldos de PRD.	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente são apropriadas as diferenças geradas nos materiais adquiridos e produzidos nas contas de PRD. As diferenças devem ser apropriadas para estoque ou para o centro de custo que o material foi consumido ou para CPV e CPT entre unidades. As diferenças devem ser absorvidas dentro do respectivo mês. As evidências do zeramento dos saldos são mantidos em arquivos eletrônicos nos diretórios da área de custos.	GG - FLORESTAL Transação utilizada é KE5Z	Mensal	Detectivo	Eletrônica	jan-09	Apurar custos de forma incorreta ou incompleta.	Contábil
CUS - 1.11	Custo	Bloqueio de centros de custos após fechamento.	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que o custeio dos estoques esteja registrado pelo valor correto e no período apropriado.	Mensalmente após o fechamento de custos, os centros de custos produtivos das unidades com atividades são bloqueados para o respectivo mês do encerramento. As evidências são mantidas em arquivos eletrônicos nos diretórios da área de custos.	GG - FLORESTAL Transação KS13	Mensal	Detectivo	Eletrônica	mai-09	Efetuar lançamentos indevidamente após o fechamento mensal.	Contábil
ATF - 1.1	Ativo Fixo	Imobilização	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que os encerramentos (PEP) são realizados de acordo com a demanda da unidade	Todos os projetos com solicitação de encerramento são salvos no diretório de rede (planilha de encerramento de projetos), sendo arquivado a planilha de controle dos projetos encerrados e os emails recebidos da unidade de negócio. Os emails e planilha de controle são arquivados em diretório de rede da célula de ativo fixo.		Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov/07	Alocar itens de imobilizados em projetos incorretos ou fictícios.	Contábil
ATF - 1.2	Ativo Fixo	Obras em andamento	Objetivo de controle 1- Controles para prover segurança razoável de que os saldos registrados em obras em andamento são monitorados tempestivamente.	Mensalmente, os analistas da célula de ativo fixo extraem do sistema SAP R/3, a relação das obras em andamento sem movimentação há mais de 90 dias, as obras que se enquadram nesta situação são analisadas a fim de identificar obras que já deveriam ter sido ativadas. A análise é encaminhada formalmente à unidade. Os relatórios e comunicação e a planilha de análise são arquivadas no diretório de rede da célula de custos/ativo fixo.	Transação: "ZGLPS079 - Rel.Movimentação Obras em andamento "	Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov/07	Alocar despesas indevidas em projetos ou obras em andamento	Contábil

ATF - 2.1	Ativo Fixo	Depreciação	Objetivo de controle 2- Controles para prover segurança razoável que movimentações do ativo imobilizado são apropriadamente revisadas e baseadas em documentação suporte.	Mensalmente, os analistas da célula de ativo fixo contabilizam a depreciação mensal, posteriormente, é realizada a conferência entre os módulos AA e FI, esta conferência valida as informações entre os módulos, esta é encaminhada a unidade, a área de contabilidade geral, e a evidencia da conciliação e do email são arquivadas no diretório de rede da célula de custos/ativo fixo.	Transações: AFBP e F.01	Mensal	Detectivo	Impressa	nov/07	Registrar itens de imobilizados em classes ou contas contábeis indevidas.	Contábil
ATF - 2.2	Ativo Fixo	Baixas	Objetivo de controle 2- Controles para prover segurança razoável que movimentações do ativo imobilizado são apropriadamente revisadas e baseadas em documentação suporte.	Mensalmente, a célula de ativo fixo emite a relação das baixas do ativo imobilizado do sistema SAP R/3. Estes registros são exportados para planilha eletrônica onde são justificadas todas as baixas ocorridas (solicitadas via formulário de baixa de imobilizado podendo este ser acompanhado ou não da Nota fiscal de venda). A planilha eletrônica é armazenada no diretório de rede da célula de ativo fixo. As documentações suportes da baixa (solicitadas via formulário de baixa de imobilizado podendo este ser acompanhado ou não da Nota fiscal de venda) são armazenadas no diretório da área de rede AF.	Relatório "S_ALR_87012 052-Baixas do Imobilizado"	Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov/07	Baixar itens de imobilizados indevidamente.	Contábil
ATF - 3.1	Ativo Fixo	Vida Útil	Objetivo de controle 3- Controles para prover segurança razoável de que os saldos contábeis de depreciação são revisados.	Mensalmente, os analistas da célula de contabilidade de ativo fixo extraem do sistema SAP R/3, a relação dos bens do imobilizado e as respectivas taxas de depreciação. Caso sejam identificados bens depreciados com taxa distinta a taxa devida do grupo a que pertencem, estas são analisadas e justificadas. As análises são arquivadas no diretório de rede da célula de ativo fixo. (area 01)	Relatório "S_ALR_87011 966-Ativo Imobilizado"  A partir de FEV-2011	Mensal	Detectivo	Eletrônica	nov/07	Lançar depreciação com taxas indevidas ou incorretas.	Contábil

## 10 – Referencias

PACZKOWSKI, E.T; FOGANHOLI, J.F; SAMPAIO, O.P.G. **Case – Controles Internos: Fibria Celulose S.A.** Escola de Negocio – PUC.

BORGERTH, Vânia Maria da Costa. **SOX: Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley**. 1ª ed. Editora Thomson, 2007.

AKERLOF, G. A. **The market for "lemons": quality, uncertainty and the market mechanism**. *Quarterly Journal of Economics*, v. LXXXIV, n.3, p. 488-500, ago.1970

AMHUD, Y.; MENDELSON, H. **Financial Management**, v.17, n.2, p.5-15, versão 1988

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada**, 2007.

KOTLER, Philip. **Marketing para o século XXI: como criar, conquistar e dominar mercados**. São Paulo: Futura, 1999.

KWASNICKA, Eunice Laçava. **Introdução à Administração**. São Paulo: Atlas, 5ª edição, 1995.

LEFCOVICH, M.L. **MATRIZ DE CONTROL INTERNO**. <http://www.monografias.com/trabajos14/matriz-control/matriz-control.shtml> acessado em: 21 de março de 2011.

SILVA, Edison Aurélio da. **Gestão de Negócios**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: teoria, processo e prática**. São Paulo: Makron Books, 3ª edição, 2000.

NBC T 11 – IT – 03 **FRAUDE E ERRO**. <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1103.htm> acessado em: 24 de novembro de 2010.

SÁ, Antonio Lopes. **CURSO DE AUDITORIA**. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, A.A, LEMES, S. **A Lei Sarbanes-Oxley: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano**. [www.congressousp.fipecafi.org/artigos12004/299.pdf](http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos12004/299.pdf) acessado em: 21 de março de 2010.

MARTINS. R. **CONCEITO DE EFICIÊNCIA E EFICÁCIA**. <[http://www.mgtmartins.com.br/one\\_news.asp?IDNews=114](http://www.mgtmartins.com.br/one_news.asp?IDNews=114)> acessado em 04 de abril de 2011

KPMG. **FRAUDE NO BRASIL - RELATÓRIO DE PESQUISA 2009**. São Paulo: Índice Arte Gráfica e Editoração, 2009.



LEI SARBANES-OXLEY. Disponível em: <<http://www.fraudes.org.br>>. Acesso em 30/03/2011.

DUBIELA, Lislaine. **Prevenção de riscos e foco nos controles internos através da Lei Sarbanes Oxley**. Monografia de Especialização. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005.

FRANCESCHI, Dionete. **A importância do gerenciamento dos riscos empresariais, embasada no modelo COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)**. Monografia de Especialização. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, ELISEU. ROCHA, W. **Contabilidade De Custos**. 6 ed. São Paulo – Atlas 2003.

Lei 11.638/2001 . **Ativo Imobilizado**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)> Acesso em 05/04/2011.

COSTA, A.A. **O Efeito da Lei Sarbanes Oxley nas Empresas Brasileiras**, 2003. 60f. Monografia (Graduação)- Universidade de São Paulo.

LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica**: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.